



ESKİŞEHİR TİCARET ODASI

İŞLETMELERDE FİİLİ ENVANTER DENETİMİ VE SONUÇLARI

I- GENEL OLARAK İŞLETMELERDE FİİLİ VE KAYDI ENVANTER İŞLEMLERİ :

213 sayılı Vergi Usul Kanunun “Envanter Çıkartmak” başlıklı 186. Maddesinde ve devamında mükelleflere hesap dönemi sonu itibarıyla işletmedeki mevcut alacakların ve borçların kesin bir şekilde belirlenmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Yasada envanter çıkartmak; Bilanço günündeki mevcutları alacak ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde müfredatlı olarak tespit etmektir şeklinde tanımlanmıştır.

Kendisine özel hesap dönemi tanınanlar hariç olmak üzere vergi mükelleflerinin 31 Aralık tarihi itibarıyla envanter çıkarmak mecburiyetindedirler.

Ancak büyük mağazalar (Çok çeşitli mal bulunduran ve perakende satış yapan işletmeler) ve eczanelerin emtia envanterlerini **üç yılda bir çıkartabilecekleri hüküm altına alınmıştır.**

İktisadi bir kıymetin varlığını saymak, ölçmek veya tartmak suretiyle fiili bir şekilde tespit edilmesi işlemi fiili envanter, iktisadi kıymetin varlığının kayıtlar ve belgeler üzerinden tespit edilmesine ise kaydi envanterdir.

İşletmenin envanter işlemleri sırasında işletmeye ait tüm iş yerlerindeki (İş merkezleri, depolar, Şubeler, Satış mağazaları mevcutları, yoldaki emtialar v.b.) malların tamamı dikkate alınmalıdır.

Bu arada işletmeye ait olup, herhangi bir sebeple (İşlenmek, boyanmak, tamir edilmek v.b.) başkalarına ait işyerlerindeki mallarımız da mevcutlar içerisinde yer alması gerekir.

Dikkat edilmesi gereken diğer bir hususta, işyerlerimizde herhangi bir sebeple mevcut olup (emanet, işlenmek üzere gelen, konsinye v.b başka kişilere ait malların fiili sayım sırasında işletmeye ait mevcutlara dâhil edilmeyeceğidir.

Bu hususlar dikkate alınmak suretiyle işletmedeki 31.12. tarihli dönem sonu mevcut emtialarımız miktar olarak ayrı ayrı tespit edilir. Fiili olarak tespit edilen dönem sonu mal mevcutları, işletmenin yasal defter kayıtları, mal alış ve mal satış belgeleri esas alınmak suretiyle bu kez kaydi olarak değerlendirilir.

Kaydi envanter sonuçlarının belirlenmesinde aşağıdaki formül kullanılmaktadır.

Dönem Başı Mevcutlar + Dönem İçi Satın Alınanlar = Dönem Sonu Mevcutlar + Dönem İçi Satışlar

Dönem Başı Mevcutlar + Dönem İçi Satın Alınanlar, işletme tarafından satışa arz edilecek mal miktarı ile satılamayıp dönem sonunda işletmede kalan emtiayı ifade etmektedir.

Fiili tespitler ile kaydi olarak yapılan karşılaştırmalar sonucunda emtia dengesinin sağlanması gerekir. Şayet Emtia dengesi oluşmadıysa ya **sayım noksanı** ya da **sayım fazlalığı** meydana gelecektir. Konuya yönelik örnekler aşağıda gösterilmiş olup, hesaplamalarda fire ve zayıf dikkate alınmamıştır.

ÖRNEK 1- İşletmede Fiili Ve Kaydi Envanterin Birbirleri ile Uyumlu Olması Hali :

Emtia Nevi	Dönem Başı Mevcut	Dönem İçi Alışlar	Dönem İçi Satışlar	Dönem Sonu Fiili Mevcut	Fark
A Malı	100	1000	1050	50	0
B Malı	25	125	150	0	0
C Malı	70	530	490	110	0

Bu sonuçlara göre işletmenin yasal defter kayıtları ile mal alış satış belgeleri ile fiili durumu aynı olup sayım noksanı veya sayım fazlası yoktur.

ÖRNEK 2- İşletmede Fiili Mevcutlar ile Kaydi Sayım Arasında Sayım Noksanının Olması Hali:

Emtia Nevi	Dönem Başı Mevcut	Dönem İçi Alışlar	Dönem İçi Satışlar	Dönem Sonu Fiili Mevcut	Fark (Sayım Noksanı)
A Malı	100	1000	1050	40	10
B Malı	25	125	150	0	0
C Malı	70	530	490	90	20

ÖRNEK 3- İşletmede Fiili Mevcutlar ile Kaydi Sayım Arasında “Sayım Fazlasının Olması” Hali:

Emtia Nevi	Dönem Başı Mevcut	Dönem İçi Alışlar	Dönem İçi Satışlar	Dönem Sonu Fiili Mevcut	Fark (Sayım Fazlası)
A Malı	100	1000	1050	60	(10)
B Malı	25	125	150	15	(15)
C Malı	70	530	490	140	(30)

ÖRNEK 4- İşletmede Fiili Mevcutlar ile Kaydi Sayım Arasında “Sayım Fazlasının ve Sayım Noksanının Birlikte Olması” Hali:

Emtia Nevi	Dönem Başı Mevcut	Dönem İçi Alışlar	Dönem İçi Satışlar	Dönem Sonu Mevcut	Fark
A Malı	100	1000	1050	40	10
B Malı	25	125	150	0	0
C Malı	70	530	490	140	(30)

Yukarıda belirtilen Örnek 2, 3, ve 4’te tablolarda belirtildiği üzere işletmelerde fiili sayım ile kaydi sayım sonuçlarında mal neveleri veya grupları itibarıyla sayım noksanı veya sayım fazlası veya hem sayım fazlası hem de sayım noksanı birlikte olabilecektir.

Sayım noksan ve veya fazlasının vergi kanunları açısından sonuçlarının değerlendirilmesi örnekler üzerinden şöyle olacaktır.

1- Emtia Sayım Noksanlıkları:

İşletmemizde Yapılan (X Malı) fiili sayım sonuçlarımız şöyledir.

Emtia Nevi	Dönem Başı Mevcut	Dönem İçi Alışlar	Dönem İçi Satışlar	Dönem Sonu Fiili Mevcut	Fark (Sayım Noksanı)
X. Malı	100	1000	1050	40	10

Dönem Başı Mevcutlar + Dönem İçi Satın Alınanlar = Dönem Sonu Mevcutlar + Dönem İçi Satışlar formülünden hareketle işletmede satılması gereken ve dönem sonu mevcut olarak mevcut olması gereken emtia miktarı;

Dönem Başı Mevcutlar + Dönem İçi Satın Alınanlar = 100+1000= 1100. Birimdir.

Oysa kayıtlı satışımız 1050 birim olup, fiili sayım neticesinde tespit edilen miktar ise 40 birimdir. Dolayısıyla satış ve mevcut toplamı 1090. Birim hesaplanmaktadır.

Bu durumda X malımızda işletmemiz kayıtları ile işletmemizde oluşan fiili durum arasında 10 birimlik bir fark vardır. Söz konusu 10 birim emtia farkının nereden kaynaklandığı öncelikle işletme bünyesinde araştırılmalıdır.

Fiili sayım sonuçlarımız doğru olduğu belirlendiğinde fark 10 birim emtianın işletmeden çekilen/satılan değer olarak kabul edilmesi, emtianın emsal bedeli esas alınarak değinilen noksanlığın işletmenin yasal kayıtlarına hâsılat olarak intikal ettirilmesi gerekecektir. Bu husus aynı zamanda dönem karını hâsılat bedeli kadar artıracaktır.

Söz konusu noksanlığın giderilmesi işlemi sırasında yapılacak hâsılat kayıtlarında katma değer vergisinin de dikkate alınmalıdır. Katma değer vergisi noksan olan malın tabi olduğu vergi nispeti esas alınarak hesaplanmalıdır.

2 –Emtia Sayım Fazlalıkları:

İşletmemizde “Y” Malında yapılan fiili sayım sonuçları şöyledir.

Emtia Nevi	Dönem Başı Mevcut	Dönem İçi Alışlar	Dönem İçi Satışlar	Dönem Sonu Fiili Mevcut	Fark (Sayım Fazlası)
“Y” Malı	100	1000	1050	80	30

Örneğimizde (Y) malı için işletmede satılması gereken ve dönem sonu mevcut olarak mevcut olması gereken emtia miktarı;

Dönem Başı Mevcutlar + Dönem İçi Satın Alınanlar = 100+1000= 1100. Birimdir.

Kayıtlı satışımız 1050 birim olup, fiili sayım neticesinde tespit edilen miktar ise 80 birimdir. Dolayısıyla satış ve mevcut toplamı 1130. birim hesaplanmaktadır.

Olması gereken (Dönem Sonu Mevcutlar + Dönem İçi Satışlar) toplamımızın 1100 birimdir. Netice itibarıyla işletmemizde (1100 -1090)= 10 birim fazlalık vardır. Bu sonuç ya 10 birim belgesiz satışımızın varlığını ya da fiili sayımımızın 10 birim noksan tespit edildiğini, diğer bir ifadeyle olması gereken fiili dönem sonu mevcudumuzun (40+10=) 50. birim olması sonucunu ortaya koymaktadır.

Söz konusu 10 birim emtia fazlalığının sebebinin işletme bünyesinde araştırılması gerekecektir.

Fiili sayım sonuçlarımız doğru olduğu belirlendiğinde fark 10 birim emtia işletmede mevcuttur. Mevcut 10 birim fazla malım alış belgesi de yoktur.

Gelir Vergisi Kanununun 38’nci maddesindeki hükümler dahilinde değinilen mal sayım fazlalığı işletme öz sermayesinde bir artış sağlayacağından bu artışın gelir olarak dikkate alınması gerekecektir.

Fiili envanter sırasında tespit edilen mal fazlılığının nedeni izah edilemezse K.D.V.K. 9. Madde uyarında belgelendirilmesi belgelendirilmezse söz konusu malı KDV si sorumlu sıfatı ile ilgiliden istenilir.

II- İŞLETME DIŞI FİİLİ ENVANTER VE KAYDI ENVANTER DENETİMİ:

Vergi sistemimiz mükellefin **beyanı esasına dayanmaktadır**. Öncelikle mükellefler tarafından yasal defter kayıtları ve belgeleri esas olarak beyan edilen gelir üzerinden vergilendirilmektedir.

Devletin var olan denetim yetkisi uyarınca mükellefler nezdinde denetim elemanları aracılığı ile verilen beyanların doğruluğunun araştırması zamanaşımı süresi dâhilinde her zaman yapılabilir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu 134'ncü maddesinde "Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebilir." Hükümleri yer almaktadır.

Yasa hükmünden açıkça anlaşılacağı üzere, işletmelerde tespit edilecek fiili durum esas alınmak suretiyle işletmelerin vergilendirilmesine yönelik beyanlarının doğruluğu araştırılabilecektir. Netice itibarıyla yapılacak tespitler, var olan durum ile olması gereken durumun karşılaştırılmasıdır.

Fiili envanter denetim tekniklerindendir. İşletmelerde denetim anı itibarıyla fiilen mevcut olan emtialar ölçmek tartmak saymak suretiyle tespit edilir. Tespit edilen hususlar bir tutanağa bağlanır, tutanak tespiti yapan denetim elemanları ve işletme yetkilileri tarafından imzalanır. Tespit, işletmenin tüm iş yeri adreslerinde (depo, şube, satış mağazaları v.b) yapılır ve bu işlem sırasında işletme sahipleri tüm işyerlerini göstermek ve bu konuda denetim yapanlara yardım etmek zorundadır. Fiili envanter denetimi sırasında, işletmenin sayımı yapılan emtialarına yönelik diğer tespitlerde yapılır. Bunlar kısaca şöyle örneklendirilebilir.

- İşletmede başkalarına ait mal olup olmadığı,
- İşletmeye ait olup çeşitli sebeplerle başka işletmelerde mevcut malının olup olmadığı,
- Yolda olan ve henüz işletmeye ulaşmamış mal mevcudu olup olmadığı,
- İşletmeden sayım öncesi sevk edilmiş emtia olup olmadığı
- Satıldığı halde belgesi herhangi bir nedenle düzenlenmeyen emtia olup olmadığı
- İşletmede mevcut olduğu halde herhangi bir sebeple belgelendirilemeyen emtia olup olmadığı v.b.

Bu şekilde işletmelerde yapılan fiili envanter denetimi sonucunda elde edilen bilgiler, işletmeye ait yasal defter kayıtları ve belgeler üzerindeki bilgiler karşılaştırılabilir. Bu şekilde yapılan işlem de kaydi envanter tespiti/ incelemesidir.

KAYDI ENVANTER İNCELEMESİ SONUÇLARI

İşletmelerde Denetim elemanları tarafından yapılacak kaydi envanter sonucunda;

Yasal defter kayıtlar ve bunlarla ilgili belgeler ile fiili sayım sonuçları uygunluk içerisinde olması halinde kaydi envanter farkı oluşmayacaktır. Aksi takdirde işletmede belgesiz emtia satışları veya belgesiz emtia alışı ya da hem belgesiz emtia satışları hem de belgesiz mal mevcutları tespit edilebilecektir. Değerlenen tespitler yukarıda belirtilen formül esas alınarak hesaplanacaktır. Hesaplamalarda ticari fireler, herhangi bir sebeple zayı olan emtia miktarları belgelendirmek şartıyla dikkate alınmalıdır.

✓ Belgesiz emtia alışının tespiti halinde belgesiz emtia alımından dolayı Vergi Usul Kanununun 353/1. Maddesindeki hükümler dâhilinde 2011 yılı için 170. TL'den az olmamak üzere belgesiz alındığı tespit edilen emtia değerinin % 10'u kadar özel usulsüzlük cezası kesilir. Yine işletmede belgesiz emtia bulundurulması hesabıyla 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunun 9' ncu maddesinin 2. bendi hükümleri doğrultusunda cezalı işlem yapılır. (*)

✓ Belgesiz emtia satışının tespiti halinde belgesiz mal alımından dolayı Vergi Usul Kanununun 353/1. Maddesindeki hükümler dâhilinde 2011 yılı için 170. TL'den az olmamak üzere belgesiz satıldığı tespit edilen emtia değerinin % 10'u kadar özel usulsüzlük cezası kesilir. Ayrıca belgesiz emtia tesliminden kaynaklanan kaybının tespiti halinde ziya uğratılan vergi vergi ziyayı cezası kesilmek suretiyle işletmeden istenilir.

Yukarıda değinilen vergi farkı ve veya cezalar ile karşılaşılması için sürekli iç denetim mekanizmalarının kullanılarak işletme kayıtlarının ve kayıtlarla ilgili belgelerin düzenli ve kontrollü bir biçimde takip edilmesi gerekmektedir.

(*) K.D.V.Kanunun 9/2.maddesi : "2- Fiilî yada kaydı envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır.

Belgesiz mal bulundurdukları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen mükelleflere, bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarhedilir. Bu tarhiyata vergi ziyayı cezası uygulanır.⁽⁸⁾

Ancak belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, bu satışlarla ilgili olarak, vergi inceleme raporuna dayanılarak katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin ceza ayrıca alıcılardan aranmaz."